

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

15. rujna 2016.(*)

za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 178. točka (a) – Pravo na odbitak – Načini korištenja – članak 226. točke 6. i 7. – Podaci koje račun obvezno mora sadržavati – Opseg i vrsta pruženih usluga – Datum kada je obavljena isporuka usluga“

U predmetu C-516/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 3. studenoga 2014., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2014., u postupku

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. siječnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, P. Braz, *advogado*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, R. Campos Laires i A. Cunha, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i P. Guerra e Andrade, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 18. veljače 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 178. točke (a) i članka 226. točke 6. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9.,

svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (u daljnjem tekstu: Barlis) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Uprava za pristojbe i carine, Portugal), povodom odbijanja potonje da prizna odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je Barlis platio kao pretporez kao primatelj pravnih usluga koje je pružio odvjetnički ured, zbog toga što račun koji je taj ured izdao ne ispunjavaju formalne zahtjeve propisane nacionalnim zakonodavstvom.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuka robe, osim one koja se sastoji od najma robe na određeno razdoblje ili prodaje robe s odgodom plaćanja iz točke (b) članka 14. stavka 2., ili isporuka usluga, smatraju se završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose.“

4 Prema članku 168. te direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]“

5 Članak 178. te direktive glasi kako slijedi:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]“

6 Člankom 219. propisano je da se jednako kao dokument tretira i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se na njega izričito i nedvojbeno poziva.

7 Sukladno odredbama članka 220. Direktive 2006/112:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sam, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]“

8 Članak 226. te direktive propisuje:

„Ne dovode?i u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na ra?unima koji se izdaju u skladu s ?lankom 220. i 221. potrebni su samo sljede?i podaci:

[...]

6. koli?in[a] i narav isporu?ene robe ili opseg i vrst[a] pruženih usluga;

7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz to?ke 4. i 5. ?lanka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja ra?una,

[...]“

9 ?lanak 273. navedene direktive propisuje:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogu?nost predvi?ena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavlju 3.“

Portugalsko pravo

10 Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je ?lankom 36. stavkom 5. to?kom (b) Códiga do IVA (Zakonik o PDV-u) propisano da ra?uni moraju sadržavati „uobi?ajenu oznaku isporu?ene robe ili usluga, zajedno s podacima potrebnima za odre?ivanje primjenjive porezne stope“.

11 Samo ako ra?un ispunjava, me?u ostalim, uvjete iz te odredbe Zakonika o PDV-u, postoji, u skladu s ?lankom 19. stavkom 2. to?kom (a) i ?lankom 19. stavkom 6. tog zakonika, pravo na odbitak PDV-a koji je naveden u ra?unu.

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Barlis, ?ije se sjedište nalazi u Lisabonu (Portugal), upravlja hotelima s restoranima.

13 Izme?u 2008. i 2010. godine Barlis se koristio pravnim uslugama jednog odvjetni?kog društva (u daljnjem tekstu: predmetne pravne usluge), za koje su izdana ?etiri ra?una (u daljnjem tekstu: predmetni ra?uni) sljede?eg opisa:

- ra?un br. 02170/2008 od 26. kolovoza 2008.: „Pravne usluge pružene od 1. prosinca 2007. do današnjeg dana“,
- ra?un br. 32100478 od 17. prosinca 2008.: „Nagrada za pravne usluge pružene od lipnja do današnjeg dana“,
- ra?un br. 32101181 od 29. travnja 2009.: „Nagrada za pravne usluge pružene do današnjeg dana“,

– ra?un br. 32104126 od 2. lipnja 2010.: „Nagrada za pravne usluge pružene od 1. studenoga 2009. do današnjeg dana“.

14 Barlis je iskoristio svoje pravo na odbitak PDV-a navedenog na tim ra?unima.

15 Nakon zahtjeva za povrat PDV-a koji je podnio Barlis, nadležna tijela pokrenula su postupke nadzora za godine od 2008. do 2011. Po završetku tih nadzora, ta su tijela utvrdila da Barlis nije imao pravo odbiti PDV koji se odnosio na predmetne pravne usluge, zbog toga što je opis koji se nalazio na predmetnim ra?unima koje su odvjetnici izdali Barlisu bio nedovoljan. Stoga su ta tijela predložila ispravke PDV-a u iznosu od 8689,49 eura, a što predstavlja iznose PDV-a koji su odbijeni u odnosu na te pravne usluge.

16 Barlis je obaviješten o mogu?nosti korištenja svojim pravom na prethodno saslušanje te je podnio prate?e dokumente koji su sadržavali detaljniji prikaz predmetnih pravnih usluga.

17 Nadležna su tijela, me?utim, ostala pri predloženim ispravcima zbog nepotpunosti predmetnih ra?una. Ta tijela smatraju da se taj nedostatak zakonskog oblika ne može ispraviti dodavanjem priloga u kojima se potvr?uju elementi koji nedostaju, s obzirom na to da oni ne predstavljaju „dokumente koji su jednaki“ ra?unima. Naime, takvi „dokumenti koji su jednaki“ trebali bi sami po sebi ispunjavati sve uvjete koji se zahtijevaju sukladno ?lanku 36. stavku 5. Zakonika o PDV-u, a što nije tako u slu?aju obi?nog priloga.

18 Dana 31. svibnja 2013. Barlis je podnio remonstrativni pravni lijek protiv te odluke, koji je odbijen odlukom od 25. rujna 2013. zbog toga što podatak „pravne usluge“ na predmetnim ra?unima nije ispunjavao zahtjeve iz ?lanka 226. to?ke 6. Direktive 2006/112 ni zahtjeve iz nacionalnih odredbi kojima se provodi ta direktiva, a s obzirom na to da tim pojmom nisu bile navedene ni pružene usluge ni njihove pojedina?ne ili ukupne koli?ine.

19 Nakon odbijanja njegova remonstrativnog pravnog lijeka, Barlis je 30. prosinca 2013. zatražio osnivanje arbitražnog suda sa sucem pojedincem.

20 S obzirom na postupak koji je pred njim u tom kontekstu pokrenut, sud koji je uputio zahtjev, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), isti?e da treba utvrditi ispunjavaju li podaci koji se nalaze na predmetnim ra?unima uvjete sukladno ?lanku 36. stavku 5. to?ki (b) Zakonika o PDV-u, prema kojem ra?uni trebaju sadržavati „uobi?ajenu oznaku isporu?ene robe ili usluga zajedno s podacima potrebnima za odre?ivanje primjenjive porezne stope“.

21 Taj sud, me?utim, navodi da tuma?enje nacionalnog zakonodavstva mora biti sukladno ?lanku 226. Direktive 2006/112, u kojem se taksativno navode podaci koji se trebaju nalaziti na ra?unima koji se izdaju u svrhe PDV-a, me?u kojima se u to?ki 6. te odredbe nalaze „koli?ina i narav isporu?ene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga“.

22 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Dopušta li pravilno tumačenje članka 226. točke 6. Direktive [2006/112] da [uprava za pristojbe i carine] nedovoljnim smatra sadržaj računa koji sadržava napomenu ‚pravne usluge pružene od određenog datuma do danas‘ ili samo ‚pravne usluge pružene do danas‘, uzimajući u obzir da prema načelu suradnje to tijelo može pribaviti dodatne informacije koje smatra potrebnima kako bi potvrdilo postojanje i detaljne karakteristike transakcija?“

O prethodnom pitanju

23 Najprije valja istaknuti da se prethodno pitanje izravno odnosi samo na članak 226. točku 6. Direktive 2006/112. Međutim, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor na temelju kojeg on može odlučiti u postupku koji se pred njim vodi, u analizu koju treba obaviti valja uključiti i članak 178. točku (a) te članak 226. točku 7. Direktive 2006/112. U tom pogledu valja podsjetiti da je zadaća Suda tumačiti sve odredbe prava Unije kada je to potrebno nacionalnim sudovima radi rješavanja predmeta u kojima vode postupke, čak i ako te odredbe nisu izričito naveli u pitanjima koja su uputili Sudu (presuda od 16. srpnja 2015., Abcur, C-544/13 i C-545/13, EU:C:2015:481, t. 33.).

24 Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev sadržava dva dijela, po kojima valja postupati odvojeno. Prvim dijelom svojeg pitanja sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 226. Direktive 2006/112 tumačiti na način da su računi koji sadržavaju samo podatke „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana“ ili „pravne usluge pružene do današnjeg dana“, poput onih u glavnom postupku, sukladni zahtjevima iz točaka 6. i 7. tog članka. Drugim dijelom svojeg pitanja sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 178. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalna porezna tijela mogu odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što porezni obveznik posjeduje račun koji ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. te direktive, pri čemu nadležna tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom.

Prvi dio pitanja, koji se odnosi na poštovanje članka 226. točaka 6. i 7. Direktive 2006/112

25 Najprije valja podsjetiti da članak 226. Direktive 2006/112 propisuje da su, ne dovodeći u pitanje njezine posebne odredbe, u svrhu PDV-a potrebni samo podaci navedeni u tom članku na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. te direktive. Proizlazi da države članice ne mogu vezivati korištenje pravom na odbitak PDV-a uz poštovanje uvjeta u vezi sa sadržajem računa koji nisu izričito propisani odredbama Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, t. 40. i 41.).

26 Na prvome mjestu, članak 226. točka 6. Direktive 2006/112 zahtijeva da račun sadržava podatak o opsegu i vrsti pruženih usluga. Tako se u tekstu te odredbe navodi da je obvezno navesti opseg i vrstu pruženih usluga, međutim, bez preciziranja da je nužno iscrpno opisati posebne pružene usluge.

27 Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 30., 32. i 46. svojeg mišljenja, svrha podataka koje račun obvezno mora sadržavati jest omogućiti poreznim tijelima nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a. Stoga u svjetlu te svrhe treba analizirati jesu li računi poput predmetnih u glavnom postupku sukladni zahtjevima iz članka 226. točke 6. Direktive 2006/112.

28 Iako su u predmetnim računima u glavnom postupku pružene usluge kvalificirane kao „pravne usluge“, taj pojam ipak, kao što to istoje portugalska vlada u svojim pisanim očitovanjima, obuhvaća širok skup usluga, a osobito onih koje ne pripadaju nužno gospodarskim djelatnostima.

Proizlazi da podatak „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana“ ili „pravne usluge pružene do današnjeg dana“ ne naznačuje dovoljno detaljno vrstu predmetnih usluga. Nadalje, taj je pojam toliko općenit da iz njega nije razvidan opseg pruženih usluga, zbog razloga koje je navela nezavisna odvjetnica u točkama 60. do 63. svojeg mišljenja. Stoga taj pojam *a priori* ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkom 6. Direktive 2006/112, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

29 Na drugome mjestu, članak 226. točka 7. Direktive 2006/112 zahtijeva da račun sadržava datum na koji je obavljena ili dovršena isporuka usluga.

30 Taj zahtjev također treba tumačiti s obzirom na cilj koji se želi postići nalažanjem obveznih podataka na račun koji su propisani člankom 226. Direktive 2006/112, a to je, kao što je to navedeno u točki 27. ove presude, omogućiti poreznim tijelima nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a. S obzirom na to, datum pružanja usluga na spomenutom račun omogućava nadzor nastanka oporezivog događaja i stoga određivanje poreznih odredbi koje se, s obzirom na vremensko važenje, moraju primijeniti na transakciju na koju se odnosi taj dokument.

31 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da pravne usluge koje su bile predmet računa o kojima je riječ u glavnom postupku uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja. Članak 64. Direktive 2006/112 propisuje da se takve isporuke usluga smatraju završenima prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose. Stoga je, kako bi se ispunili zahtjevi iz članka 226. točke 7. Direktive 2006/112, nužno da ta razdoblja budu navedena na računima koji se odnose na te usluge.

32 U tom pogledu, valja istaknuti da predmetni računi koji se odnose na „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana“ preciziraju razdoblje izvoda iz računa. Protivno tomu, jedan od predmetnih računa sadržava samo podatak „pravne usluge pružene do današnjeg dana“. Taj račun ne navodi datum početka predmetnog razdoblja i stoga na temelju njega nije moguće utvrditi razdoblje na koje se predmetni izvodi iz računa odnose.

33 Dakle, valja utvrditi da račun na kojem se nalazi samo podatak „pravne usluge pružene do današnjeg dana“, a na kojem se ne navodi datum početka razdoblja izvoda iz računa, ne zadovoljava zahtjeve iz članka 226. točke 7. Direktive 2006/112.

34 Međutim, sud koji je uputio zahtjev, ako utvrdi da predmetni računi ne ispunjavaju zahtjeve iz članka 226. točaka 6. i 7. te direktive, treba provjeriti sadržavaju li prateći dokumenti koje je podnio Barlis detaljniji prikaz pravnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku i može li ih se smatrati računom na temelju članka 219. te direktive kao dokumente koji izmjenjuju prvotni račun te se na njega izričito i nedvojbeno pozivaju.

35 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da na prvi dio postavljenog pitanja valja odgovoriti da članak 226. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da računi koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana“, poput onih u glavnom postupku, nisu *a priori* sukladni sa zahtjevima iz točke 6. tog članka, a da računi koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene do današnjeg dana“ nisu *a priori* sukladni ni sa zahtjevima iz te točke 6. ni sa zahtjevima iz točke 7. tog članka, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Drugi dio pitanja, koji se odnosi na posljedice činjenice da račun ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive 2006/112 u odnosu na korištenje pravom na odbitak PDV-a

36 Drugim dijelom svojeg pitanja sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji utvrditi posljedice

nepoštovanja članka 226. točka 6. i 7. Direktive 2006/112 u odnosu na korištenje pravom na odbitak PDV-a.

37 Valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije (presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 23. i navedena sudska praksa).

38 Sud je u tom pogledu više puta presudio da pravo na odbitak PDV-a iz članka 167. i onih koji ga slijede u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu se ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

39 Svrha režima odbitaka jest u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 27. i navedena sudska praksa).

40 Kad je riječ o materijalnim uvjetima koji se zahtijevaju za nastanak prava na odbitak PDV-a, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da se robom ili uslugama na koje se poziva radi ostvarenja tog prava mora koristiti porezni obveznik u svrhe svojih vlastitih oporezivih transakcija, a da tu robu i usluge mora isporučiti drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

41 Kad je riječ o formalnim uvjetima u vezi s korištenjem tim pravom, iz članka 178. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da ono ovisi o posjedovanju računa izdanog sukladno članku 226. te direktive (vidjeti u tom smislu presude od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, t. 41. i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 29.).

42 Sud je presudio da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. Posljedično, ako porezna uprava raspolaže podacima koji su nužni za utvrđenje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ona ne može u odnosu na pravo poreznog obveznika da taj porez odbije nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost tog prava (vidjeti u tom smislu presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.; od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43. i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. i 59. i navedenu sudsku praksu).

43 Proizlazi da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive 2006/112, ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni.

44 U tom pogledu porezna uprava ne može se ograničiti na ispitivanje samog računa. Ona mora uzeti u obzir i dodatne informacije koje dostavi porezni obveznik. Ta je tvrdnja potvrđena člankom 219. Direktive 2006/112, koji izjednačuje račun sa svakim dokumentom ili porukom koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se na njega izričito i nedvojbeno poziva.

45 Stoga u predmetu u glavnom postupku sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir sve informacije koje sadržavaju predmetni računi i prateća dokumentacija koju je podnio Barlis kako bi provjerio jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za njegovo pravo na odbitak PDV-a.

46 U tim okolnostima valja istaknuti, na prvome mjestu, da porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 37.). Porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu treba li odobriti traženi odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, t. 35.).

47 Na drugome mjestu, valja pojasniti da su države članice ovlaštene propisati sankcije u slučaju nepoštovanja formalnih uvjeta u vezi s korištenjem pravom na odbitak PDV-a. Na temelju članka 273. Direktive 2006/112, države članice imaju mogućnost donošenja mjera kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, pod uvjetom da te mjere ne prelaze ono što je potrebno za postizanje takvih ciljeva i ne dovode u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62.).

48 Osobito, pravo Unije ne sprežava države članice da prema potrebi nametnu novčanu kaznu ili financijsku sankciju proporcionalnu ozbiljnosti povrede kako bi sankcionirale nepoštovanje formalnih zahtjeva (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 63. i navedenu sudsku praksu).

49 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da na drugi dio postavljenog pitanja valja odgovoriti da članak 178. točka (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalna porezna tijela mogu odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što porezni obveznik posjeduje račun koji ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. te direktive, pri čemu nadležna tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom.

Troškovi

50 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da račun koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana“, poput onih u glavnom postupku, nisu *a priori* sukladni sa zahtjevima iz točke 6. tog članka, a da račun koji sadržavaju samo podatak „pravne usluge pružene do današnjeg dana“ nisu *a priori* sukladni ni sa zahtjevima iz te točke 6. ni sa zahtjevima iz točke 7. tog članka, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Članak 178. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalna porezna tijela mogu odbiti pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost samo zbog toga što porezni obveznik posjeduje račun koji ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. te direktive, pri čemu nadležna tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski.